

Entscheide

Handänderungssteuer

Selbstbewohnung und Ersatzbeschaffung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 9. Januar 2015

Wer eine Liegenschaft im Bestreben erwirbt, diese ausschliesslich und dauernd selbst zu bewohnen, wird von der Handänderungssteuer befreit. Die Dauerhaftigkeit der Selbstbewohnung wird in der Praxis bei mindestens einem Jahr grundsätzlich bejaht. Dabei ist auch eine zwischenzeitlich erfolgte Ersatzbeschaffung nach bereits einem halben Jahr zu berücksichtigen, wenn das ursprünglich gemietete Objekt nun zu Eigentum erworben wurde.

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung der Handänderungssteuer Nr. 0/001 (ersetzt Verfügung vom 15. März 2013) vom 10. Oktober 2013 wurde für den Kauf von Parzelle Nr. 000 GB A. (Parzelle) in Höhe von Fr. 1'170'000.– gegenüber den Käufern eine Handänderungssteuer in Höhe von 1.25 % bzw. Fr. 14'625.– veranlagt.

2. Mit Eingabe vom 30. Januar 2014 erhoben die Pflichtigen mit dem Begehren, die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer sei aufzuheben, Einsprache. Zur Begründung machten sie geltend, mit Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer vom 15. März 2013 sei korrekterweise die Selbstnutzung festgestellt und entsprechend sei der Kauf von der Handänderungssteuer befreit worden. Im Mai 2013 sei man ins Haus gezogen. Die Liegenschaft sei jederzeit selbst genutzt worden.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 1. September 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die Pflichtigen hätten am 30. November 2012 die Parzelle gekauft, ihren Wohnsitz jedoch nicht dauernd dorthin verlegt, sondern wohnten seit dem 31. Dezember 2013 wieder an der alten Adresse.

4. Mit Eingabe vom 27. September 2014 erhoben die Pflichtigen mit den Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben, 2. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machten sie geltend, im Gesetz werde der Begriff «dauernd» nicht

definiert. Den Wohnsitz habe man bis zum 15. Mai 2013 an der alten Adresse belassen, obwohl man die Parzelle bereits zu Sanierungs- und Umbauzwecken genutzt habe. Somit sei die Parzelle schlussendlich für 13 Monate selbstgenutzt worden. Als dann habe man eine Ersatzliegenschaft gekauft, welche man nun auch wieder dauernd und ausschliesslich selbst bewohne. Die Nutzungsfrist der verkauften Liegenschaft sei bei der Ersatzliegenschaft zu übernehmen.

5. Mit Vernehmlassung vom 28. Oktober 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die gesetzliche Bestimmung verlange eine dauernde Selbstnutzung. Was darunter zu verstehen sei, müsse in der Praxis erklärt werden. Der Begriff «dauernd» werde im Steuerharmonisierungsgesetz nicht näher definiert. Die Kantone hätten somit einen Ermessenspielraum, welchen diese in der Regel bei mindestens einem Jahr festgelegt hätten, wobei die Zeiten über alle Ersatzbeschaffungen hinweg zusammenzuzählen seien.

6. Anlässlich der heutigen Sitzung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest. Ergänzend beantragten die Rekurrenten, die Steuerverwaltung sei anzuweisen, das auf Parzelle Nr. 000 GB A. eingetragene Pfandrecht für die Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 14'625.– beim Grundbuchamt des Kantons Basel-Landschaft in Arlesheim löschen zu lassen.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Handänderungssteuer erhoben hat.

3. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Die Handänderungssteuer wird nach § 82 Abs. 2 StG beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt.

4. Es stellt sich vorliegend zunächst die Frage, ob die Voraussetzung der Selbstnutzung im Sinne von § 82 Abs. 2 StG erfüllt ist.

a) Der Gesetzeswortlaut von § 82 Abs. 2 StG enthält, im Gegensatz zur Regelung auf der Seite des Veräusserers gemäss § 82 Abs. 3 StG, keine Frist zur Verwirkli-

chung des Steuerbefreiungstatbestands. Die Begriffe «selbstgenutzt» und «Wohneigentum» lassen bei einer eng am Wortlaut orientierten Auslegung jedoch nur den Schluss zu, dass der Käufer eines Grundstückes dieses im Augenblick des Erwerbs bereits selbst bewohnen oder seinen vorherigen Wohnsitz zumindest unmittelbar im Anschluss daran aufgeben und in das neu erworbene Objekt einziehen müsste, um die Steuerbefreiung für sich in Anspruch nehmen zu können. Dass alleine die Absicht, die Liegenschaft dereinst ausschliesslich und dauernd selbst zu bewohnen, für die Steuerprivilegierung genügen soll, findet im Wortlaut der Norm keine Stütze. Eine derart enge grammatikalische Auslegung erweist sich jedoch nicht als sachgerecht. Ein Einzug vor dem Erwerb oder ein sofortiger Bezug einer neu erworbenen Liegenschaft ist nämlich in vielen Fällen nicht möglich oder praktikabel, insbesondere wenn sich die gekaufte Immobilie noch im Bau befindet oder eine sanierungsbedürftige Liegenschaft erworben wird. Ein beachtlicher Teil der Erwerber von Grundstücken käme so nicht in den Genuss der Steuerbefreiung, wodurch die damit verbundene Zielsetzung, die Wohneigentumsquote zu steigern und die Mobilität der Steuerpflichtigen nicht zu beeinträchtigen, weitgehend verfehlt würde. Die verfassungsrechtlich angestrebte breite steuerliche Begünstigung selbstgenutzten Wohneigentums kann ihren Zweck nur erreichen, wenn die Möglichkeit der Befreiung von der Handänderungssteuer auch diese Erwerber umfasst. Wer im Bestreben, die Liegenschaft ausschliesslich und dauernd selbst zu bewohnen, eine Immobilie erwirbt, soll nach Sinn und Zweck der Norm demnach grundsätzlich steuerbefreit sein. Die Auslegung unter Berücksichtigung des Zwecks der Regelung, der dem Normtext zu Grunde liegenden Wertungen sowie des Sinnzusammenhangs führt damit zum Ergebnis, dass Erwerber von Wohneigentum nach dem wahren Sinngehalt von § 82 Abs. 2 StG auch dann in den Genuss des handänderungssteuerlichen Privilegs kommen, wenn sie die Liegenschaft nicht sofort beziehen. Vielmehr ist ihnen, auch wenn dies im Wortlaut nicht zum Ausdruck kommt, eine angemessene Frist zur Aufnahme der Selbstnutzung zu Wohnzwecken einzuräumen. Diese Lösung überzeugt auch in systematischer Hinsicht mit Blick auf den Umstand, dass auf der Veräussererseite vom Gesetz ebenfalls eine Frist zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft eingeräumt wird (§ 82 Abs. 3 StG). Im Anschluss an den Erwerb als Wohneigentum hat der neue Eigentümer den Tatbeweis zu erbringen. In dieser Hinsicht ist von ihm zu verlangen, dass er sein erklärtes Vorhaben zielstrebig und mit Nachdruck auch in die Tat umsetzt. Er hat die ihm obliegenden Schritte zur Umsetzung seines Ziels jeweils umgehend an die Hand zu nehmen und alles in seiner Macht Stehende zu unternehmen, um die Wohnnutzung innert nützlicher Frist zu ermöglichen. Im Falle einer Renovation hat er etwa dafür zu sorgen, dass die Planung vorangetrieben und das Projekt ohne Umschweife realisiert wird. Sodann hat ein Einzug zu erfolgen, sobald dies nach den konkreten Umständen möglich und zumutbar erscheint (vgl. Entscheidung des Kantonsgerichts [KGE] vom 11. Dezember 2013, 810 13 263, E. 5, mit weiteren Hinweisen, www.bl.ch/kantonsgericht).

b) Vorliegend haben die Pflichtigen ab dem Jahr 2005 als Mieter die Liegenschaft auf der Parzelle Nr. 001 GB A. bewohnt. Mit Kaufvertrag vom 28. November 2012 und Antritt per 30. November 2012 wurde die Parzelle Nr. 000 GB A. erworben. Nach Sanierungs- und Umbauarbeiten erfolgte der Einzug am 15. Mai 2013 und da-

mit rund ein halbes Jahr später. Die hiervor zitierte Praxis, wonach die Pflichtigen den Tatbeweis erbringen müssen, die Wohnnutzung innert nützlicher Frist zu ermöglichen, wurde von den Rekurrenten somit erfüllt. Die von § 82 Abs. 2 StG geforderte Selbstnutzung ist damit gegeben.

5. Es stellt sich weiter die Frage, ob die Voraussetzung der Dauerhaftigkeit im Sinne von § 82 Abs. 2 StG erfüllt ist. Im Unterschied zur Prüfung der Frist zur Aufnahme der Selbstnutzung zu Wohnzwecken geht es nun um die Frage, wie lange ein Erwerber eine selbstbewohnte Liegenschaft nutzen muss, damit von dauernder Selbstbewohnung gesprochen werden kann.

a) Was unter dem Begriff «dauernd» zu verstehen ist, wird weder in § 82 Abs. 2 StG noch im Dekret zum Steuergesetz vom 19. Februar 2009 bzw. der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 näher definiert. Dasselbe gilt für Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990. Die Kantone haben somit einen breiten Ermessensspielraum, den sie ausfüllen können. Für die Dauerhaftigkeit hat sich in den Kantonen eine Praxis von mindestens einem Jahr eingelebt (Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 75). Auch der Kanton Basel-Landschaft geht für die Dauerhaftigkeit von mindestens einem Jahr aus (Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 73 N 48; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 11. Mai 2012, 510 12 13, E. 3b, www.bl.ch/steuergericht). Die Zeit ist über alle Ersatzbeschaffungen hinweg zusammenzuzählen (Zwahlen, a.a.O.), da der Pflichtige damit zum Ausdruck bringt, dass er von Anfang an die Absicht der dauernden Selbstnutzung hatte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 216 N 290). Die Anrechnung der Nutzungsdauer über alle Ersatzbeschaffungen hinweg ist auch vor dem Hintergrund eines der Hauptziele der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 82 Abs. 2 und 3 StG, nämlich der Förderung des Wohneigentums, ohne die Mobilität der Wohneigentümer einzuschränken (vgl. StGE vom 12. April 2013, 510 12 97, E. 3b, publ. in: Basellandschaftliche und Baselsestädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXI, S. 324 ff.), richtig.

b) Vorliegend hat die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 1. September 2014 mit der Begründung, die Pflichtigen hätten ihren Wohnsitz nicht dauernd verlegt, sondern wohnten seit dem 31. Dezember 2013 wieder an der alten Adresse, mithin in der Liegenschaft auf der Parzelle Nr. 001 GB A., die Dauerhaftigkeit verneint. Wie die Steuerverwaltung richtig feststellte, zogen die Pflichtigen am 15. Mai 2013 in die gekaufte Liegenschaft auf der Parzelle Nr. 000 GB A. und bereits rund ein halbes Jahr später wieder zurück in die Liegenschaft auf der Parzelle Nr. 001 GB A. Dabei hat die Steuerverwaltung aber offenbar verkannt, dass die Rekurrenten nun nicht mehr als Mieter, sondern vielmehr als Eigentümer in die ursprüngliche Liegenschaft einzogen. Wären die Pflichtigen nach rund einem halben Jahr, in welchem sie als Wohneigentümer die Parzelle Nr. 000 GB A. selbst genutzt hatten erneut Mieter geworden, wäre es zumindest fraglich gewesen, ob die Dauerhaftigkeit im Lichte der zitierten Praxis gegeben gewesen wäre. Die Beantwortung

dieser Frage kann vorliegend aber offen bleiben, da zwischenzeitlich, d.h. am 29. April 2013, mit Antritt per 1. Juli 2013 ein Tauschvertrag über die beiden vorgenannten Liegenschaft abgeschlossen worden ist und die Pflichtigen ihr ehemaliges Mietobjekt gekauft hatten. Nach erneuten Sanierungs- bzw. Umbauarbeiten, dieses Mal an der Liegenschaft auf der Parzelle Nr. 001 GB A., erfolgte der Umzug per 31. Dezember 2013. Die Rekurrenten blieben somit, nahtlos, Wohneigentümer. Entsprechend sind für die Dauerhaftigkeit die Zeiten der Selbstbewohnung in den Liegenschaften auf der Parzelle Nr. 000 GB A., d.h. vom 15. Mai 2013 bis zum 31. Dezember 2013 bzw. der Parzelle Nr. 001 GB A., d.h. ab dem 31. Dezember 2013 zusammenzuzählen. Die von der Praxis geforderte Zeit von über einem Jahr ist damit auf jeden Fall erreicht, zumal die Pflichtigen nach wie vor Wohneigentümer sind.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Entsprechend ist die Steuerverwaltung anzuweisen, das auf Parzelle Nr. 000 GB A. eingetragene Pfandrecht für die Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 14'625.– beim Grundbuchamt des Kantons Basel-Landschaft in Arlesheim löschen zu lassen.

6. Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

a) Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise ob-siegenden Partei für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Die Pflichtigen haben sich im Verfahren vor Steuergericht nicht vertreten lassen, weshalb ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (BGE 133 III 439, E. 4). Entsprechend kann ihnen auch keine Umtriebsentschädigung ausgerichtet werden.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, das auf Parzelle Nr. 000 GB A. eingetragene Pfandrecht für die Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 14'625.– beim Grundbuchamt des Kantons Basel-Landschaft in Arlesheim löschen zu lassen.
3. ...
4. ...
5. ...